



**ОБЪЕДИНЕННАЯ ЛИЗИНГОВАЯ
АССОЦИАЦИЯ**

197342, Санкт-Петербург, наб. Черной речки, д 41., оф. 304

тел./факс (812) 702-50-52

e-mail: <http://www.assocleasing.ru/>

ОЛА - член Европейской
Лизинговой Ассоциации



Утверждено
Советом ОЛА
25.02.22



Утверждено
Экспертным Советом ОЛА по
бухгалтерскому и налоговому учету
09.02.22

Рекомендация ОЛА-ФСБУ-Р1/2022

**«Учет изменений условий неоперационной аренды
у арендодателя и арендатора»**

СОДЕРЖАНИЕ

| № | Наименование | Страница |
|----------|---|-----------------|
| 1 | Описание проблемы | 3 |
| 2 | Решение | 3 |
| 3 | Основа для выводов | 6 |
| 4 | Схема проведения классификации изменений договора аренды у арендатора | 9 |
| 5 | Схема проведения классификации изменений договора аренды у арендодателя | 10 |
| 6 | Пример 1. Изменение условий с признанием отдельного объекта учета аренды | 11 |
| 7 | Пример 2. Изменения (не являющиеся отдельной арендой) с реклассификацией у арендодателя из неоперационной в операционную аренду | 13 |
| 8 | Пример 3. «Несущественные» изменения условий договора | 15 |
| 9 | Пример 4. «Существенные» изменения условий договора | 21 |

1. ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

На практике является распространенным явлением изменение договора аренды, приводящее к изменению объектов бухгалтерского учета. Такие изменения могут быть как предусмотрены, так и не предусмотрены в первоначальных условиях договора аренды. Изменения могут быть вызваны как модификацией бизнес-процессов субъектов арендных отношений, так и экономическими факторами (риск неплатежеспособности, банкротства и т. п.). Отражение в учете изменений условий договора полностью зависит от характера проведенных изменений.

ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» в пунктах 30, 31 касается вопросов «изменения договоров аренды» у арендодателей, но не раскрывает их природу и правила отражения в бухгалтерском учете. В то же время МСФО (IFRS) 16 «Аренда» уделяет особое внимание изменениям первоначальных условий договора аренды, называя их термином «модификация», под которым понимаются только изменения, не предусмотренные изначальными условиями договора (См. IFRS 16, Приложение А, «Модификация договора аренды»). В пунктах 79-80 IFRS 16 раскрывает основные принципы отражения в бухгалтерском учете и отчетности такого рода изменения.

В пунктах 21 и 22 ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» рассматривает условия изменения договора аренды у арендатора, при которых пересматриваются фактическая стоимость права пользования активом и величина обязательства по аренде. Однако, они не затронули все ситуации, встречающиеся на практике и описанные в МСФО (IFRS) 16, в частности в пунктах 44-46.

Следует отметить, в ФСБУ 25/2018 для арендаторов и арендодателей описаны рассинхронизированные условия изменений договора, по которым приведены правила отражения их в бухгалтерском учете.

Настоящая рекомендация ставит своей целью дать арендаторам и арендодателям практические рекомендации по правилам отражения в бухгалтерском учете изменений как предусмотренных, так и не предусмотренных первоначальными условиями договора. Разработка рекомендаций основана на ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

2. РЕШЕНИЕ

1. В данной рекомендации рассматриваются изменения условий договора аренды, как не предусмотренные первоначальными условиями договора, так и изменения, предусмотренные первоначальными условиями договора.

В данной рекомендации не рассматриваются изменения, связанные с изменением плавающей процентной ставки и изменениями, связанными с частичным или полным расторжением договора.

2. В случае, если в результате **изменений договора неоперационной аренды, как предусмотренных, так и не предусмотренных первоначальными условиями договора** (в терминологии IFRS 16 «модификация»), произошло одновременно два события:

- добавление права пользования одним или несколькими предметами аренды, т.е. произошло увеличение сферы применения договора аренды;
- и
- увеличение величины арендных платежей, соизмеримое с ценой обособленной продажи (отдельного договора) добавленных предметов аренды,

то **арендатор и арендодатель** в соответствии с принятой учетной политикой имеют право отразить в бухгалтерском учете изменения договора одним из двух вариантов:

- 1) На дату вступления в силу изменений договора аренды признать их в качестве отдельного объекта учета аренды, учитываемого обособленно от существующего объекта учета по договору (См. МСФО (IFRS) 16, пункт 44, 79).

У **арендатора** отдельный объект учета аренды, признанный в результате изменений условий договора и положений учетной политики, учитывается по правилам ФСБУ 25/2018, раздел II.

У **арендодателя** отдельный объект учета аренды, признанный в результате изменений условий договора и положений учетной политики, проходит классификацию на определение вида аренды (операционная/неоперационная) на дату изменения. Дальнейший учет осуществляется по правилам ФСБУ 25/2018, раздел III.

(См. Пример №1. «Изменение условий с признанием отдельного объекта учета аренды»)

- 2) Учитывать изменения договора аренды в соответствии с правилами, описанными в последующих пунктах настоящей рекомендации.

3. **Арендатор** пересматривает обязательство по аренде, а арендодатель чистую стоимость инвестиции в аренду в случаях (См. ФСБУ 25/2018, пункт 21; МСФО (IFRS) 16, пункты 39- 43):

- изменения намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое учитывалось ранее при расчете срока аренды;
- изменения величины арендных платежей по сравнению с тем, как они учитывались при первоначальной оценке обязательства по аренде;
- изменение оценки опциона на покупку предмета аренды;
- изменения договора аренды, не предусмотренные первоначальными условиями договора;

4. Во исполнение пункта 3 настоящих рекомендаций **арендатор и арендодатель** выполняют следующие действия на дату вступления в силу изменений (См. ФСБУ 25/2018, пункты 21-22; МСФО (IFRS) 16, пункты 39- 43):

- a. По первоначальной процентной ставке производит арендатор доначисление расхода, а арендодатель дохода до даты изменения;
- b. Дисконтируют пересмотренные арендные платежи с использованием пересмотренной ставки дисконтирования. В процессе пересмотра ставка дисконтирования может как измениться, так и остаться в своем прежнем значении (см. пункт 6а настоящих рекомендаций);
- c. У **арендатора** изменение величины обязательства по аренде относится на стоимость права пользования активом. При уменьшении обязательства по аренде сверх балансовой стоимости право пользования активом включается в доходы текущего периода;

У **арендодателя** сумма корректировки чистой стоимости инвестиции в аренду признается как прибыль или убыток от изменений условий договора за текущий период.

5. Во исполнение пунктов 3-4 настоящих рекомендаций **арендодатель**, в отличие от арендатора, осуществляет дополнительный этап - пересматривает классификацию объекта учета аренды при допущении, что измененные условия договора были известны на дату начала арендных отношений.
6. Если изменения условий договора приводят к изменению классификации, то **арендодатель** отражает в бухгалтерском учете объект учета аренды как вновь возникший на дату вступления в силу изменений в соответствии с его новой классификацией (См. ФСБУ 25/2018, п 30, п 31).
- ✓ Если **классификация поменялась с неоперационной аренды на операционную**, то арендодатель отражает в учете прекращение признания объекта учета по неоперационной аренде и признает вновь возникший объект учета операционной аренды (См. МСФО (IFRS) 16 п 80 (a)):
- Вновь возникший объект учета операционной аренды признается в виде предмета операционной аренды, и его балансовая стоимость приравнивается к сумме чистой стоимости инвестиции в аренду по вышедшему объекту учета неоперационной аренды, сформированной на дату выбытия объекта.
 - Вновь возникший объект учета далее учитывается в соответствии с правилами ФСБУ 25/2018, как объект операционной аренды и ФСБУ 6/2020, как основное средство.
- (См. Пример №2 «Изменения (не являющиеся отдельной арендой) с реклассификацией у арендодателя из неоперационной в операционную аренду»)
- ✓ Если **классификация поменялась с операционной аренды на неоперационную аренду**, **арендодатель** отражает в учете прекращение признания объекта операционной аренды и признает объект учета неоперационной аренды (См. IFRS 16 п 80 (a)):
- При признании вновь возникшего объекта учета неоперационной аренды сумма чистой стоимости инвестиции в аренду отражается в размере справедливой стоимости объекта учета операционной аренды; либо в размере его балансовой стоимости при применении допущения о том, что балансовая стоимость не отличается от справедливой.
 - Рассчитывается процентная ставка, при этом валовая стоимость инвестиций в аренду оценивается на основании пункта 33 ФСБУ 25/2018.
 - Вновь возникший объект учета далее учитывается в соответствии с ФСБУ 25/2018, как договор неоперационной аренды.
7. **Арендатор** во исполнение пунктов 3-4, а **арендодатель**, если изменения условий договора не привели к изменению классификации договора согласно пункту 5 настоящих рекомендаций имеют право выбирать порядок отражения изменений с учетом существенности. При реализации данного права существенность изменений определяется на основании положений учетной политики и квалифицированного профессионального суждения.

- а. Если изменения **несущественные**, то на дату проведенных изменений:
- По первоначальной процентной ставке производит **арендатор** доначисление расхода, а **арендодатель** дохода до даты изменения;
 - Дисконтируются пересмотренные арендные платежи с использованием первоначальной процентной ставки (См. МСФО (IFRS) 9 п 5.4.3; МСФО (IFRS) 16 п 39- 43);
 - Пересматривает **арендатор** обязательства по аренде, а **арендодатель** чистую стоимость инвестиции в аренду;
 - У **арендатора** изменение величины обязательства по аренде относится на стоимость права пользования активом. При уменьшении обязательства по аренде сверх балансовой стоимости права пользования активом включается в доходы текущего периода;
 - У **арендодателя** сумма корректировки чистой стоимости инвестиции в аренду признается как доходы/расходы от изменений условий договора за текущий период;
(См. Пример №3 «Несущественные» изменения условий договора)
- б. Если изменения **существенные**, то на дату проведенных изменений:
- По первоначальной процентной ставке производит **арендатор** доначисление расхода, а **арендодатель** дохода до даты изменения;
 - Дисконтируются пересмотренные арендные платежи с использованием новой процентной ставки (См. МСФО (IFRS) 9 п 5.4.3; МСФО (IFRS) 16 п 39-43).
 - Признается арендатором «новая» величина обязательства, а арендодателем «новая» чистая стоимость инвестиции в аренду по справедливой стоимости. В случае, если определение справедливой стоимости затруднено, то она может определяться **арендатором** как величина обязательства, а **арендодателем** как чистая стоимость инвестиции в аренду «первоначального» актива на дату изменений;
 - У **арендатора** изменение величины обязательства по аренде относится на стоимость права пользования активом. При уменьшении обязательства по аренде сверх балансовой стоимости права пользования активом включается в доходы текущего периода;
 - У **арендодателя** сумма корректировки чистой стоимости инвестиции в аренду признается как доход/расход от изменений условий договора за текущий период;
(См. Пример №4 «Существенные» изменения условий договора)

8. В учетной политике рекомендуется закрепить арендатору и арендодателю:
- правила учета отдельных объектов учета договора аренды по пункту 2 настоящей рекомендации;
 - правила оценки существенности изменений договора (количественная и/или качественная оценка) и их критерии (пороговые значения) по пункту 6 настоящей рекомендации.

3. ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В силу того, что в ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» не представлены четкие правила по отражению в бухгалтерском учете изменений условий договора как предусмотренных, так и не предусмотренных первоначальными условиями договора, целесообразно обратиться к МСФО (IFRS) 16 «Аренда» за получением недостающей информации.

В МСФО (IFRS) 16 уделяется внимание изменениям договора. Для арендодателей рассматриваются только изменения не предусмотренные первоначальными условиями договора и дается им определение «модификация» (См. МСФО (IFRS) 16, Приложении А «Модификация договора аренды»). Для арендаторов МСФО (IFRS) 16 делает акцент на двух видах изменений – предусмотренных первоначальными условиями договора (См. МСФО (IFRS) 16, пункты 39-47) и не предусмотренных первоначальными условиями договора, модификационных изменениях (См. МСФО (IFRS) 16, пункты 44-46).

ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и ФСБУ для госсектора «Аренда», определяющие правила бухгалтерского учета аренды в России, не пользуются термином «модификация», не делят изменения договора аренды на два вида – обусловленные действующими условиями договора или дополнительными условиями договора. Кроме того, в отличие от правил МСФО (IFRS) 16, Федеральные стандарты не рассматривают возможность учета определенных изменений через «отдельный договор», применение «качественной и количественной» оценки для классификации изменений на «существенные» и «несущественные», не уделяют внимание учету резервов под кредитное обесценение актива. Оба стандарта значительно упрощают правила учета изменений аренды, дают их фрагментарно, оставив за скобками значительную часть практикуемых бизнесом изменений договоров аренды.

В сложившейся ситуации считаем целесообразным опереться на Федеральный закон от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», статью 8 «Учетная политика», пункт 4, где указано: «В случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами». ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» в пункте 7.1 рекомендует в подобных ситуациях разрабатывать соответствующий способ ведения бухгалтерского учета «используя последовательно следующие документы:

- а) международные стандарты финансовой отчетности;
- б) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам;
- в) рекомендации в области бухгалтерского учета»

Данная Рекомендация, учитывая положения ФСБУ 25/2018 и МСФО (IFRS) 16, предоставляет возможность организации выбрать способ ведения бухгалтерского учета изменений договора аренды и обеспечить единообразное представление информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности независимо от выбранного варианта учета.

МСФО (IFRS) 16, в отличие от ФСБУ 25/2018, рекомендует как арендаторам, так и арендодателям признавать в качестве отдельного объекта учета аренды изменения (модификацию), при которых произошло одновременно два события: добавилось право пользования активом и увеличилась величина арендных платежей соизмеримо с величиной обособленной продажи (См. пункт 2 настоящих Рекомендаций). Касательно такого рода изменений настоящая Рекомендация предлагает арендаторам и арендодателям выбрать или вариант учета, соответствующий прописанным правилам в пунктах 44, 79 МСФО (IFRS)

16 (См. пункт 2, подпункт 1 настоящих Рекомендаций) , или упрощенный вариант, наиболее приближенный к ФСБУ 25/2018 (См. пункт 2, подпункт 2 настоящих Рекомендаций).

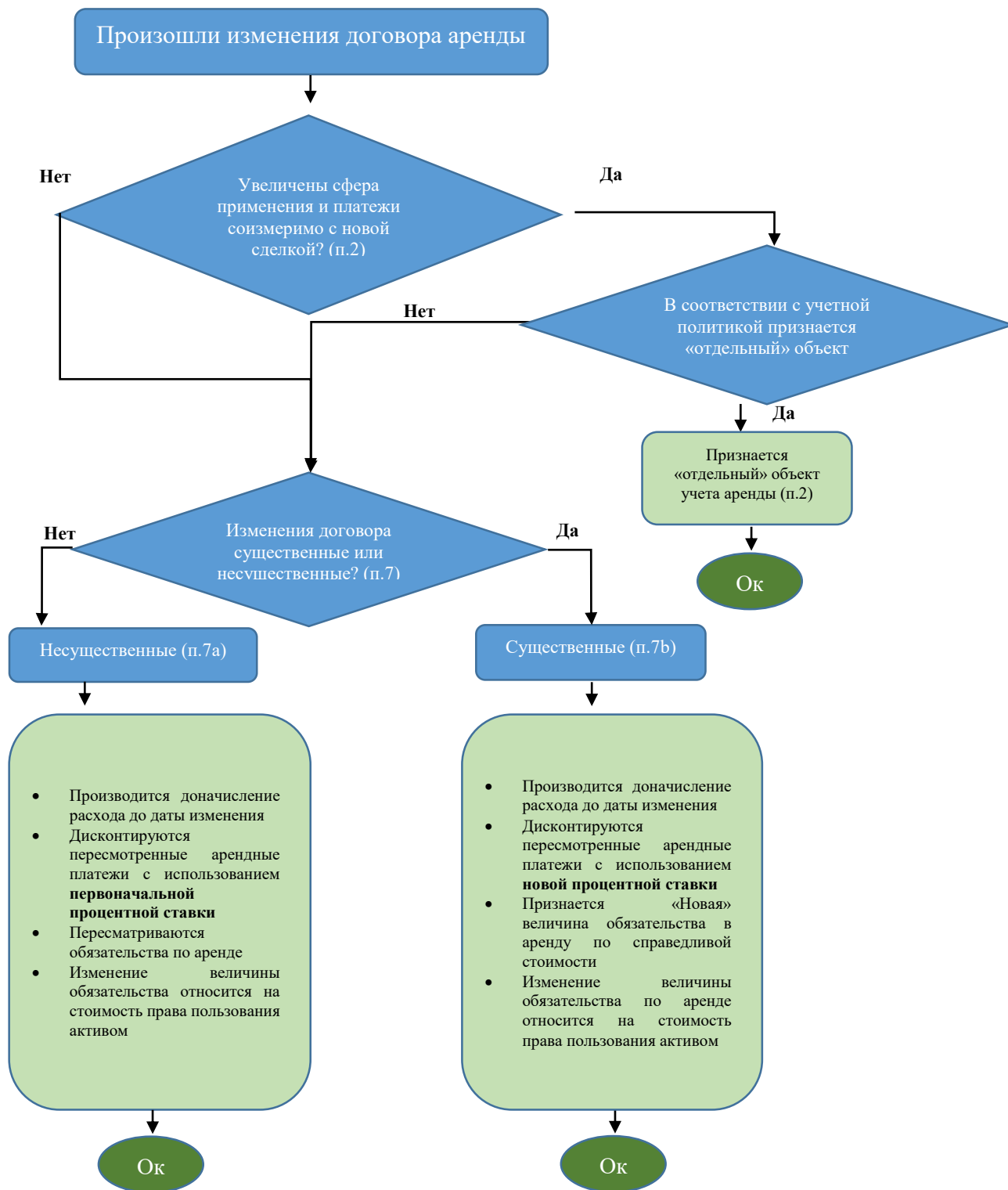
Арендатор и Арендодатель представляют собой две стороны одного и того же договора. А это значит, что изменения условий договора касаются обоих и действия, производимые ими в этой ситуации должны быть скоординированы. Этому посвящены пункт 3 и пункт 4 настоящих Рекомендаций.

Исходя из правил МСФО (IFRS) 9 пунктов 5.4.3. и МСФО (IFRS) 16 пунктов 39-43 изменения договора могут повлечь за собой пересмотр величины ставки дисконтирования, а могут использовать прежнюю ставку дисконтирования, функционирующую до изменений. Все зависит от того, насколько «существенные» произошли изменения условий договора. Эта ситуация рассматривается в пункте 6 настоящих Рекомендаций. Поскольку в законодательном плане критерии разделения изменений на «существенные» и «несущественные» не закреплены, и они зависят от характера проводимого бизнеса, то арендатору и арендодателю предлагается самостоятельно определить их в учетной политике и руководствоваться принятыми критериями при квалификации произошедших изменений и при выборе действий в области бухгалтерского учета.

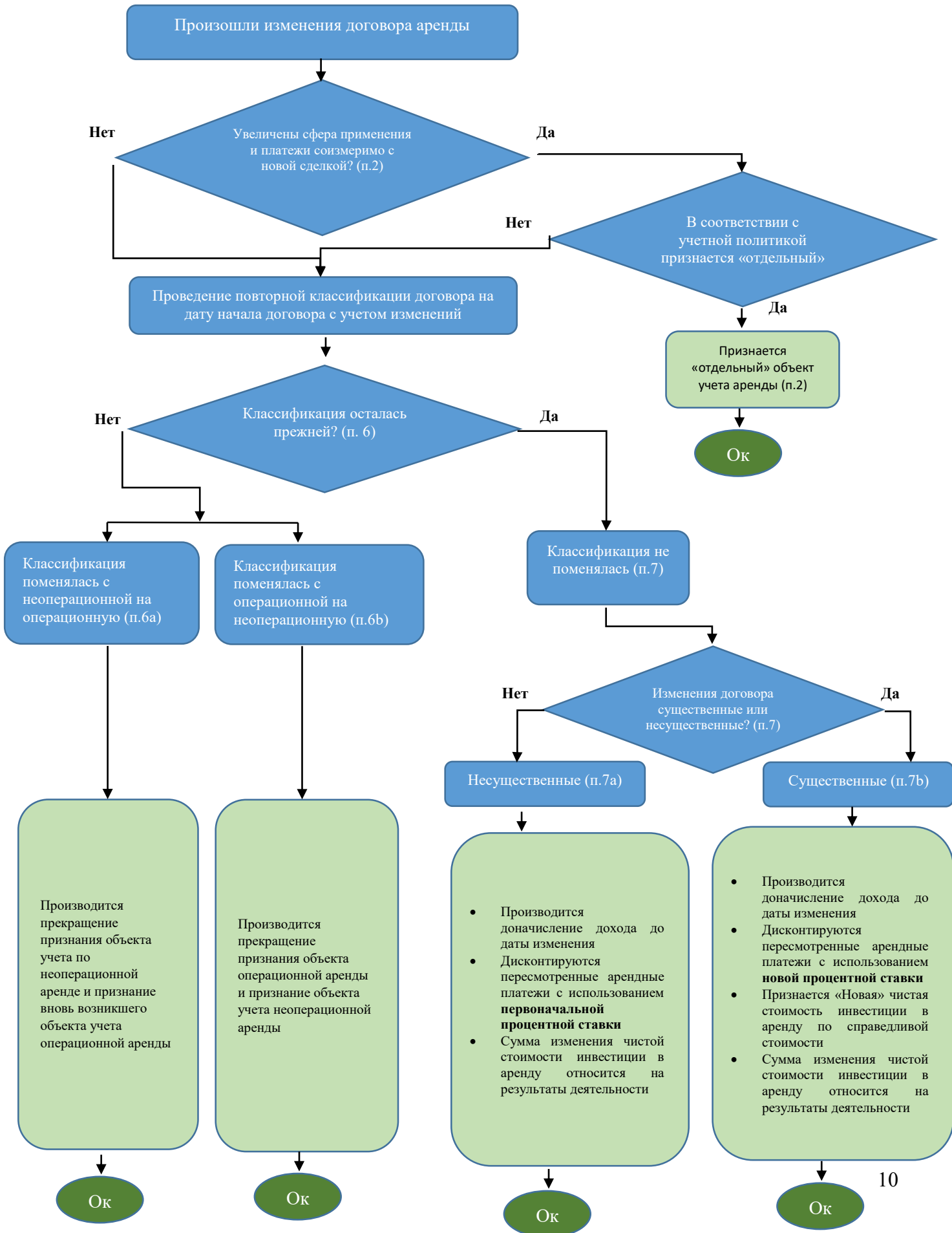
В МСФО (IFRS) 9 для арендодателей рассматриваются «существенные» изменения договора с учетом оценки на признание/не признание кредитного-обесценения актива (См. IFRS 9 B5.5.25-26). При признании актива по результатам изменений договора («нового» актива) кредитно-обесцененным предписывается признавать «новую» чистую стоимость инвестиции в аренду по справедливой стоимости, скорректированную на сумму резерва под кредитно-обесцененный актив. В настоящей рекомендации в пункте 6 подпункте b, описан учет «существенных» изменения договора без учета кредитного обесценения. Такое решение исходило из того, что резервы под кредитное обесценение активов по каждому договору создаются как до даты изменений, так и после даты изменений договора. В бухгалтерской (финансовой) отчетности арендодателя резервы под кредитное обесценение активов отражаются совместно с чистой стоимостью инвестиции в аренду. Следовательно, учет/не учет резервов при оценке изменений не повлияет на показатели отчетности, но позволит значительно упростить совокупность работ, проводимых на дату изменений договора аренды.

Базируясь на материале ФСБУ 25/2018, ФСБУ для госсектора «Аренда», МСФО (IFRS) 16, МСФО (IFRS) 9, а также проведенном анализе считаем целесообразным дополнить положения ФСБУ 25/2018 правилами из МСФО, представленными в настоящей Рекомендации. Это приведет к единообразию в понимании изменений договора аренды как организациями, выбравшими на основании положений учетной политики упрощенный вариант учета изменений по договору, так и организациями, стремящимися сблизить свой учет с международными требованиями.

4. СХЕМА ПРОВЕДЕНИЯ КЛАССИФИКАЦИИ ИЗМЕНЕНИЙ ДОГОВОРА НЕОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ У АРЕНДАТОРА



5. СХЕМА ПРОВЕДЕНИЯ КЛАССИФИКАЦИИ ИЗМЕНЕНИЙ ДОГОВОРА НЕОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ У АРЕНДОДАТЕЛЯ



6. Пример 1. Изменение условий с признанием отдельного объекта учета аренды

1.1. Условия

Лизингодатель по договору неоперационной аренды передал лизингополучателю в аренду 30 рефрижераторов на срок 8 лет. Срок аренды приближается к сроку экономической жизни этих автомобилей.

В начале 6 года стороны изменили условия договора аренды. Лизингополучателю предоставляется право пользования на 20 дополнительных рефрижераторов, того же типа на оставшийся срок аренды, т.е. на 3 года. На дату заключения дополнительного соглашения к договору аренды приведенная стоимость арендных платежей за 3 года не сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды.

Изменения в условиях договора не были предусмотрены в действующем варианте договора и оформляются через дополнительное соглашение

1.2. Квалификация

Таблица результатов проведения квалификации

Таблица 1.1.

| № шага | Вопрос | Пункт Рекомендаций | Ответ | Вывод |
|--------|--|--------------------|--------------|--|
| 1 | Увеличены сфера применения и платежи соизмеримо с новой сделкой? | 2 | Да | Требуется признание отдельного объекта учета (договора). Основания для вывода: Арендные платежи за дополнительные автомобили соизмеримы с отдельной арендой, как если бы заключался отдельный договор. Несмотря на то, что платежи за новые автомобили выше, чем стоимость в первоначальной аренде, это изменение отражает рост закупочных цен. |
| 2 | Для арендодателя какая квалификация вида аренды для выделенного объекта учета (договора)? | 2 | Операционная | Операционная аренда, т.к. срок аренды значительно ниже срока экономической жизни объекта и нет других признаков классификации договора аренды в пользу неоперационной, в том числе выкуп не предусмотрен |

1.3. Решение **арендатора и арендодателя**

- Учитываются изменения договора как отдельный объект учета (договор) аренды на 20 рефрижераторов с даты начала модификации
- Отдельный объект учета (договор) аренды квалифицируется как операционная аренда
- Учет первоначальной аренды на 30 рефрижераторов не изменяется

1.4. Бухгалтерский учет у **арендодателя**

Пример проводок у арендодателя по изменениям, признаваемым в качестве отдельного договора аренды

Таблица 1.2.

| Содержание операций | БУ | | |
|---|--------|-------|---|
| | Д-т | К-т | Сумма |
| Операции на дату передачи в аренду 20 рефрижераторов | | | |
| Передача в операционную аренду рефрижераторов | 03(01) | 08 | Стоимость, переданных в аренду 20 рефрижераторов |
| Ежемесячные проводки | | | |
| Начисление арендного платежа (отражение выручки от операционной аренды) | 62 | 90.01 | Начисление арендного платежа (отражение выручки от операционной аренды) |
| Начисление амортизации по сданным в аренду ОС | 20 | 02.2 | Сумма месячных амортизационных отчислений |

1.5. Бухгалтерский учет у **арендатора**

Пример проводок у арендатора по изменениям, признаваемым в качестве отдельного договора аренды

Таблица 1.3

| Содержание операций | БУ | | |
|---|-----------|-----------|--|
| | Д-т | К-т | Сумма |
| Операции на дату передачи в аренду 20 рефрижераторов | | | |
| Отражение первоначальной оценки обязательства по аренде (ФСБУ25/2018 пункт 10, пункт 13а) | 08 | 76 Обязат | Стоимость, переданных в аренду 20 рефрижераторов |
| Признание ППА (ФСБУ25/2018, пункт 10) | 01 Аренда | 08 | Стоимость, переданных в аренду 20 рефрижераторов |
| Ежемесячные проводки | | | |
| Стандартные проводки по аренде, как самостоятельному объекту учета | | | |

7. Пример 2. Изменения (не являющиеся отдельной арендой) с реклассификацией у арендодателя из неоперационной в операционную аренду

2.1. Условия

Лизингодатель по договору неоперационной аренды передал лизингополучателю в аренду 30 рефрижераторов на срок 8 лет. Срок аренды приближается к сроку экономической жизни этих автомобилей.

В начале 3-го года стороны изменили условия договора аренды и сократили срок аренды до 4-х лет. На дату заключения дополнительного соглашения к договору аренды приведенная стоимость арендных платежей за 4 года не сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды.

Данные изменения не были предусмотрены первоначальными условиями договора и оформляются через дополнительное соглашение.

2.2. Квалификация

Таблица результатов проведения квалификации у арендодателя

Таблица 2.1.

| № шага | Вопрос | Пункт Рекомендаций | Ответ | Вывод |
|--------|---|--------------------|-------|---|
| 1 | Увеличение сферы применения и платежи соизмеримо с новой сделкой? | 2 | Нет | Признания отдельного объекта учета (договора) не требуется |
| 2 | Арендодатель: поменялась ли классификация договора если бы изменения условий были бы известны на дату начала договора? | 5 | Да | Вид аренды был бы Операционная аренда т.к. срок аренды значительно ниже срока экономической жизни объекта и нет других признаков классификации договора аренды, как неоперационной, в том числе выкуп не предусмотрен |

2.3. Решение арендодателя

На основании проведенной квалификации арендодатель принял решение:

- изменения договора привели к переквалификации договорных отношений на дату начала действия договора из неоперационной аренды в операционную аренду;
- на дату вступления в силу изменений производятся следующие действия:
 - а) прекращается признание чистой инвестиции по неоперационной аренде и признаются предметы аренды в качестве основных средств;
 - б) определяется стоимость основных средств равной сумме чистых инвестиций в аренду на дату, предшествующую дате изменений.

2.4. Бухгалтерский учет у арендодателя

Пример проводок по изменениям, признаваемым в качестве вновь возникшего объекта учета

Таблица 2.2.

| Содержание операций | БУ | | |
|--|--------|--------|--|
| | Д-т | К-т | Сумма |
| Операции на дату подписания дополнительного соглашения | | | |
| Признание операционной аренды и прекращение признания неоперационной аренды рефрижераторов | 03(01) | 76 ЧИЛ | Стоимость ОС равна чистой инвестиции в аренду на дату предшествующую дате модификации. |
| Ежемесячные проводки | | | |
| Начисление арендного платежа (отражение выручки от операционной аренды) | 62 | 90.01 | Начисление арендного платежа (отражение выручки от операционной аренды) |
| Начисление амортизации по сданным в аренду ОС | 20 | 02.2 | Сумма месячных амортизационных отчислений |

8. Пример 3. «Несущественные» изменения условий договора

3.1. Условия

Выписка из учетной политики арендатора и арендодателя

(Допустим, арендатор и арендодатель приняли одинаковые параметры качественной и количественной оценки)

Изменения договора в связи со следующими событиями считаются **качественно-существенными** изменениями:

- Изменение валюты договора
- Изменение срока аренды более чем на 12 месяцев

Для всех остальных событий применяется **количественная оценка существенности**: изменения условий договора считаются «существенными» если приведенная стоимость договора, рассчитанная на основании будущих денежных платежей (по новым условиям) и прежней ставке доходности, отличается как минимум на 10% от остатка обязательства/чистой инвестиции на дату изменений. В противном случае изменения считаются «несущественными»

В январе 2020 года был заключен договор неоперационной аренды на срок 18 месяцев. Договором определен график платежей, по которому арендатор погашает задолженность перед арендодателем (См. таблицу №3.1.).

График платежей по договору

Таблица №3.1

| № платежа | Дата | Сумма с НДС | НДС | Сумма без НДС |
|-------------------------|-----------------|----------------|---------------|----------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| ИТОГО с авансом: | | 194 400 | 32 400 | 162 000 |
| Аванс | 15.01.20 | 42 000 | 7 000 | 35 000 |
| 1 | 11.02.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 2 | 11.03.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 3 | 11.04.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 4 | 11.05.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 5 | 11.06.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 6 | 11.07.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 7 | 11.08.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 8 | 11.09.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 9 | 11.10.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 10 | 11.11.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 11 | 11.12.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 12 | 11.01.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 13 | 11.02.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 14 | 11.03.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 15 | 11.04.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 16 | 11.05.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 17 | 11.06.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 18 | 11.07.21 | 9 600 | 1 600 | 8 000 |

В соответствии с условиями договора арендатор и арендодатель признают расход/доход по рассчитанной ставке (IRR = 13,94%) в соответствии с Расчетным (плановым) графиком движения денежных средств по договору (См. таблицу №3.2). Ставка доходности у Сторон договора одинаковая в силу того, что справедливая стоимость на дату начала аренды единая для арендатора и арендодателя и График платежей так же единый на основании условий договора.

Расчетный (плановый) график движения средств по договору

Таблица №3.2

| № платежа | Дата | Сумма с НДС | НДС | Сумма без НДС | Остаток обязательства/ Остаток ЧИА | Сумма %, к начислению |
|-------------------------|----------|----------------|---------------|----------------|---------------------------------------|-----------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| ИТОГО с авансом: | | 194 400 | 32 400 | 162 000 | | 12 000 |
| Аванс | 15.01.20 | 42 000 | 7 000 | 35 000 | | |
| Передача | 20.01.20 | - | - | - | 115 000 | - |
| 1 | 11.02.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 108 908 | 908 |
| | 29.02.20 | - | - | - | 109 612 | 703 |
| 2 | 11.03.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 103 044 | 432 |
| | 31.03.20 | - | - | - | 103 784 | 740 |
| 3 | 11.04.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 97 193 | 409 |
| | 30.04.20 | - | - | - | 97 855 | 663 |
| 4 | 11.05.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 91 241 | 386 |
| | 31.05.20 | - | - | - | 91 896 | 655 |
| 5 | 11.06.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 85 258 | 362 |
| | 30.06.20 | - | - | - | 85 840 | 581 |
| 6 | 11.07.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 79 178 | 338 |
| | 31.07.20 | - | - | - | 79 746 | 568 |
| 7 | 11.08.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 73 061 | 314 |
| | 31.08.20 | - | - | - | 73 585 | 524 |
| Начисление | 11.09.20 | - | - | - | 73 875 | 290 |
| Оплата | 11.09.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 66 875 | - |
| | 30.09.20 | - | - | - | 67 331 | 456 |
| 9 | 11.10.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 60 597 | 265 |
| | 31.10.20 | - | - | - | 61 032 | 435 |
| 10 | 11.11.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 54 272 | 241 |
| | 30.11.20 | - | - | - | 54 642 | 370 |
| 11 | 11.12.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 47 858 | 215 |
| | 31.12.20 | - | - | - | 48 201 | 344 |
| 12 | 11.01.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 41 391 | 190 |
| | 31.01.21 | - | - | - | 41 688 | 297 |
| 13 | 11.02.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 34 853 | 164 |
| | 28.02.21 | - | - | - | 35 065 | 213 |
| 14 | 11.03.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 28 204 | 138 |
| | 31.03.21 | - | - | - | 28 406 | 202 |
| 15 | 11.04.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 21 518 | 112 |
| | 30.04.21 | - | - | - | 21 665 | 147 |
| 16 | 11.05.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 14 750 | 85 |
| | 31.05.21 | - | - | - | 14 856 | 106 |
| 17 | 11.06.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 7 915 | 59 |
| | 30.06.21 | - | - | - | 7 969 | 54 |
| 18 | 11.07.21 | 9 600 | 1 600 | 8 000 | 0 | 31 |

В сентябре 2020 года арендатор обратился с запросом на пролонгацию договора на 6 месяцев с изменением суммы ежемесячного лизингового платежа.

11.09.2020 было подписано дополнительное соглашение к договору с новым графиком платежей (см Таблица №3.3).

**Дополнительное соглашение от 11.09.2020 г.
График платежей по договору**

Таблица №3.3

| № платежа | Дата | Сумма с НДС | НДС | Сумма без НДС |
|-------------------------|-----------------|----------------|---------------|----------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| ИТОГО с авансом: | | 204 000 | 34 000 | 170 000 |
| Аванс | 15.01.20 | 42 000 | 7 000 | 35 000 |
| 1 | 11.02.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 2 | 11.03.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 3 | 11.04.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 4 | 11.05.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 5 | 11.06.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 6 | 11.07.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 7 | 11.08.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 8 | 11.09.20 | 6 000 | 1 000 | 5 000 |
| 9 | 11.10.20 | 6 000 | 1 000 | 5 000 |
| 10 | 11.11.20 | 6 000 | 1 000 | 5 000 |
| 11 | 11.12.20 | 6 000 | 1 000 | 5 000 |
| 12 | 11.01.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 |
| 13 | 11.02.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 |
| 14 | 11.03.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 |
| 15 | 11.04.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 |
| 16 | 11.05.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 |
| 17 | 11.06.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 |
| 18 | 11.07.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 |
| 19 | 11.08.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 |
| 20 | 11.09.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 |
| 21 | 11.10.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 |
| 22 | 11.11.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 |
| 23 | 11.12.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 |
| 24 | 11.01.22 | 7 200 | 1 200 | 6 000 |

3.2. Квалификация

Таблица результатов проведения квалификации **арендатором и арендодателем**

Таблица №3.4а

| № шага | Вопрос | Пункт Рекомендаций | Ответ | Вывод |
|--------|---|--------------------|----------|--|
| 1 | Увеличены сфера применения и платежи соизмеримо с новой сделкой? | 2 | Нет | Признания отдельного объекта учета (договора) не требуется |
| 2 | Арендодатель: поменялась ли классификация договора если бы изменения условий были бы известны на дату начала договора? | 5 | Нет | Переход к пункту 6 настоящих Рекомендаций |
| 3 | Изменения существенные или несущественные? | 6 | ? | |

Выполнение шага 3: проверка на «существенность» и «несущественность»

Качественная оценка. Изменения договора не были расценены как качественно-существенное изменение (см «Выписка из учетной политики арендатора и арендодателя»).

Количественная оценка. Стороны договора выполнили количественную оценку существенности изменения договора, базируясь на критериях, отмеченных в учетной политике (См. «Выписку из учетной политики арендатора и арендодателя»). Стороны рассчитывают на дату изменений приведенную стоимость предмета лизинга на основании ставки доходности до проведенных изменений (IRR = 13,94%) и будущих денежных поступлений, согласно измененного графика платежей (см. таблицы 3.3.). Приведенная стоимость сравнивается с остатком обязательств/остатком чистых инвестиций на дату изменений (см. таблицу 3.2.).

Выполняются следующие расчетные и сравнительные операции:

- (1) Остаток обязательства/остаток чистых инвестиций (ЧИА) на 11.09.2020 = **73 875 руб.** (см. Таблицу 3.2.)
- (2) На базе нового графика платежей и ставки, рассчитанной до даты изменений, определяется приведенная стоимость на 11.09.2020 = **78 875 руб.** (см. Таблицу 3.5.)
- (3) Разница между остатком обязательств/остатком чистых инвестиции в аренду на дату изменений (1) и приведенной стоимостью по данным нового графика платежей (2) составляет **5000руб.** (78 875 руб. – 73 875 руб.)
- (4) Определяется изменение размера новой приведенной стоимости в процентном выражении по отношению к значению остатка обязательств/остатка чистых инвестиций в аренду на дату изменений:
 $5\ 000\ \text{руб.} / 73\ 875\ \text{руб.} * 100\% = \mathbf{6,8\%}$
- (5) Производится сравнение процентного отклонения изменений остатка обязательств/остатка чистых инвестиций в аренду на дату изменений с критериальным значением, принятым в учетной политике организаций $6,8\% < 10\%$ (критерий существенности)

Вывод: Изменения классифицируются (признаются) как «несущественные», так как разница между приведенной стоимостью по данным изменений договора и остатком обязательств/остатком чистых инвестиций в аренду на дату изменений составляет **6,8 %**, это меньше принятого в организации порогового значения (10%) «существенности» изменений.

**Таблица результатов проведения квалификации
Результаты шага 3**

Таблица 3.46

| № шага | Вопрос | Пункт Рекомендаций | Ответ | Вывод |
|--------|--|--------------------|----------------------------|--|
| 3 | Изменения существенные или несущественные? | 6 (а) | Изменения «несущественные» | Производится корректировка Обязательства/ЧИЛ на дату изменений (см. таблицы 3.6 и 3.7) |

Расчетный (плановый) график движения средств по измененному договору на 11.09.2020 г.

Таблица №3.5

| № платежа | Дата | Сумма с НДС | НДС | Сумма без НДС | Остаток обязательства/ЧИА | Сумма %, к начисл. | Изменения | |
|---|----------|----------------|---------------|----------------|---------------------------|--------------------|--------------|-------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | |
| ИТОГО с авансом: | | 204 000 | 34 000 | 170 000 | | 15 000 | 5 000 | |
| Аванс | 15.01.20 | 42 000 | 7 000 | 35 000 | | | | |
| Передача | 20.01.20 | - | - | - | 115 000 | - | | |
| 1 | 11.02.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 108 908 | 908 | | |
| | 29.02.20 | - | - | - | 109 612 | 703 | | |
| 2 | 11.03.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 103 044 | 432 | | |
| | 31.03.20 | - | - | - | 103 784 | 740 | | |
| 3 | 11.04.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 97 193 | 409 | | |
| | 30.04.20 | - | - | - | 97 855 | 663 | | |
| 4 | 11.05.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 91 241 | 386 | | |
| | 31.05.20 | - | - | - | 91 896 | 655 | | |
| 5 | 11.06.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 85 258 | 362 | | |
| | 30.06.20 | - | - | - | 85 840 | 581 | | |
| 6 | 11.07.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 79 178 | 338 | | |
| | 31.07.20 | - | - | - | 79 746 | 568 | | |
| 7 | 11.08.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 73 061 | 314 | | |
| | 31.08.20 | - | - | - | 73 585 | 524 | | |
| Начисление | 11.09.20 | - | - | - | 73 875 | 290 | | |
| Приведенная стоимость на базе нового графика = 78 875 | | | | | | | | 5 000 |
| Остаток обязательства/инвестиции = 73 875 | | | | | | | | |
| Сумма изменения = 78 875 - 73 875 = 5 000 | | | | | | | | |
| Обязательства/Инвестиции по новому графику | 11.09.20 | | | | 78 875 | | | |
| Оплата | 11.09.20 | 6 000 | 1 000 | 5 000 | 73 875 | | | |
| | 30.09.20 | - | - | - | 74 379 | 504 | | |
| 9 | 11.10.20 | 6 000 | 1 000 | 5 000 | 69 672 | 293 | | |
| | 31.10.20 | - | - | - | 70 173 | 500 | | |
| 10 | 11.11.20 | 6 000 | 1 000 | 5 000 | 65 449 | 277 | | |
| | 30.11.20 | - | - | - | 65 895 | 446 | | |
| 11 | 11.12.20 | 6 000 | 1 000 | 5 000 | 61 155 | 260 | | |
| | 31.12.20 | - | - | - | 61 594 | 439 | | |
| 12 | 11.01.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 | 56 837 | 243 | | |
| | 31.01.21 | - | - | - | 57 245 | 408 | | |
| 13 | 11.02.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 | 52 471 | 226 | | |
| | 28.02.21 | - | - | - | 52 791 | 320 | | |
| 14 | 11.03.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 | 47 999 | 208 | | |
| | 31.03.21 | - | - | - | 48 343 | 345 | | |
| 15 | 11.04.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 | 43 534 | 191 | | |
| | 30.04.21 | - | - | - | 43 831 | 297 | | |
| 16 | 11.05.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 | 39 003 | 173 | | |
| | 31.05.21 | - | - | - | 39 283 | 280 | | |
| 17 | 11.06.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 | 34 438 | 155 | | |
| | 30.06.21 | - | - | - | 34 673 | 235 | | |
| 18 | 11.07.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 | 29 810 | 137 | | |
| | 31.07.21 | - | - | - | 30 024 | 214 | | |
| 19 | 11.08.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 | 25 142 | 118 | | |
| | 31.08.21 | - | - | - | 25 323 | 180 | | |
| 20 | 11.09.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 | 20 422 | 100 | | |
| | 30.09.21 | - | - | - | 20 562 | 139 | | |
| 21 | 11.10.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 | 15 643 | 81 | | |
| | 31.10.21 | - | - | - | 15 755 | 112 | | |
| 22 | 11.11.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 | 10 817 | 62 | | |
| | 30.11.21 | - | - | - | 10 891 | 74 | | |
| 23 | 11.12.21 | 6 000 | 1 000 | 5 000 | 5 934 | 43 | | |
| | 31.12.21 | - | - | - | 5 976 | 43 | | |
| 24 | 11.01.22 | 7 200 | 1 200 | 6 000 | 0 | 24 | | |

3.3. Бухгалтерский учет у **арендодателя**

Пример проводок отражения результатов изменений по договору

Таблица №3.6

| Содержание операций | БУ | | |
|-------------------------------|----------|-----|------------|
| | Д-т | К-т | Сумма |
| Операция на 11.09.2020 | | | |
| Изменения договора | 76 (ЧИА) | 90 | 5 000 руб. |

3.4. Бухгалтерский учет у **арендатора**

Пример проводок отражения результатов изменений по договору

Таблица №3.7

| Содержание операций | БУ | | |
|-------------------------------|----------|----------|------------|
| | Д-т | К-т | Сумма |
| Операция на 11.09.2020 | | | |
| Изменения договора | 01Аренда | 76Обязат | 5 000 руб. |

9. Пример 4. «Существенные» изменения условий договора

4.1. Условия

Выписка из учетной политики арендатора/арендодателя

Изменения договора в связи со следующими событиями считаются качественно-существенными изменениями:

- Изменение валюты договора
- Изменение срока аренды более чем на 12 месяцев

Для всех остальных событий применяется **количественная оценка существенности**: изменения условий договора считаются «существенными» если приведенная стоимость договора, рассчитанная на основании будущих денежных платежей (по новым условиям) и исходной ставке доходности, отличается как минимум на 10% от остатка обязательства/остатка чистых инвестиций на дату изменений. В противном случае изменения считаются «несущественными»

В январе 2020 года был заключен договор неоперационной аренды на срок 18 месяцев. Договором определен график платежей, по которому арендатор погашает задолженность перед арендодателем (См. таблицу № 4.1.).

График платежей по договору

Таблица № 4.1

| № платежа | Дата | Сумма с НДС | НДС | Сумма без НДС |
|-------------------------|-----------------|----------------|---------------|----------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| ИТОГО с авансом: | | 194 400 | 32 400 | 162 000 |
| Аванс | 15.01.20 | 42 000 | 7 000 | 35 000 |
| 1 | 11.02.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 2 | 11.03.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 3 | 11.04.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 4 | 11.05.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 5 | 11.06.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 6 | 11.07.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 7 | 11.08.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 8 | 11.09.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 9 | 11.10.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 10 | 11.11.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 11 | 11.12.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 12 | 11.01.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 13 | 11.02.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 14 | 11.03.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 15 | 11.04.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 16 | 11.05.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 17 | 11.06.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 18 | 11.07.21 | 9 600 | 1 600 | 8 000 |

В соответствии с условиями договора, **арендатор** и **арендодатель** признают расход/доход по рассчитанной ставке (IRR = 13,94%) в соответствии с Расчетным (плановым) графиком движения денежных средств по договору (См. таблицу № 4.2)

Расчетный (плановый) график движения средств по договору

Таблица №4.2

| № платежа | Дата | Сумма с НДС | НДС | Сумма без НДС | Остаток обязательства/Остаток ЧИА | Сумма %, к начислению |
|-------------------------|----------|----------------|---------------|----------------|-----------------------------------|-----------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| ИТОГО с авансом: | | 194 400 | 32 400 | 162 000 | | 12 000 |
| Аванс | 15.01.20 | 42 000 | 7 000 | 35 000 | | |
| Передача | 20.01.20 | - | - | - | 115 000 | - |
| 1 | 11.02.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 108 908 | 908 |
| | 29.02.20 | - | - | - | 109 612 | 703 |
| 2 | 11.03.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 103 044 | 432 |
| | 31.03.20 | - | - | - | 103 784 | 740 |
| 3 | 11.04.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 97 193 | 409 |
| | 30.04.20 | - | - | - | 97 855 | 663 |
| 4 | 11.05.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 91 241 | 386 |
| | 31.05.20 | - | - | - | 91 896 | 655 |
| 5 | 11.06.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 85 258 | 362 |
| | 30.06.20 | - | - | - | 85 840 | 581 |
| 6 | 11.07.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 79 178 | 338 |
| | 31.07.20 | - | - | - | 79 746 | 568 |
| 7 | 11.08.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 73 061 | 314 |
| | 31.08.20 | - | - | - | 73 585 | 524 |
| Начисление | 11.09.20 | - | - | - | 73 875 | 290 |
| Оплата | 11.09.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 66 875 | - |
| | 30.09.20 | - | - | - | 67 331 | 456 |
| 9 | 11.10.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 60 597 | 265 |
| | 31.10.20 | - | - | - | 61 032 | 435 |
| 10 | 11.11.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 54 272 | 241 |
| | 30.11.20 | - | - | - | 54 642 | 370 |
| 11 | 11.12.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 47 858 | 215 |
| | 31.12.20 | - | - | - | 48 201 | 344 |
| 12 | 11.01.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 41 391 | 190 |
| | 31.01.21 | - | - | - | 41 688 | 297 |
| 13 | 11.02.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 34 853 | 164 |
| | 28.02.21 | - | - | - | 35 065 | 213 |
| 14 | 11.03.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 28 204 | 138 |
| | 31.03.21 | - | - | - | 28 406 | 202 |
| 15 | 11.04.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 21 518 | 112 |
| | 30.04.21 | - | - | - | 21 665 | 147 |
| 16 | 11.05.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 14 750 | 85 |
| | 31.05.21 | - | - | - | 14 856 | 106 |
| 17 | 11.06.21 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 7 915 | 59 |
| | 30.06.21 | - | - | - | 7 969 | 54 |
| 18 | 11.07.21 | 9 600 | 1 600 | 8 000 | 0 | 31 |

В сентябре 2020 года арендатор обратился с запросом на предоставление арендных каникул на 6 месяцев. Изменение условий договора было принято сторонами договора.

11.09.2020 было подписано дополнительное соглашение к договору с новым графиком платежей (см Таблица №4.3).

**Дополнительное соглашение от 11.09.2020 г.
График платежей по договору**

Таблица №4.3

| № платежа | Дата | Сумма с НДС | НДС | Сумма без НДС |
|-------------------------|-----------------|----------------|---------------|----------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| ИТОГО с авансом: | | 211 200 | 35 200 | 176 000 |
| Аванс | 15.01.20 | 42 000 | 7 000 | 35 000 |
| 1 | 11.02.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 2 | 11.03.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 3 | 11.04.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 4 | 11.05.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 5 | 11.06.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 6 | 11.07.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 7 | 11.08.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 8 | 11.09.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 |
| 9 | 11.10.20 | - | - | - |
| 10 | 11.11.20 | - | - | - |
| 11 | 11.12.20 | - | - | - |
| 12 | 11.01.21 | - | - | - |
| 13 | 11.02.21 | - | - | - |
| 14 | 11.03.21 | - | - | - |
| 15 | 11.04.21 | 24 000 | 4 000 | 20 000 |
| 16 | 11.05.21 | 24 000 | 4 000 | 20 000 |
| 17 | 11.06.21 | 24 000 | 4 000 | 20 000 |
| 18 | 11.07.21 | 30 000 | 5 000 | 25 000 |

4.2. Квалификация

Таблица результатов проведения квалификации

Таблица 4.4а

| № шага | Вопрос | Пункт Рекомендаций | Ответ | Вывод |
|--------|---|--------------------|----------|--|
| 1 | Увеличены сфера применения и платежи соизмеримо с новой сделкой? | 2 | Нет | Признания отдельного объекта учета (договора) не требуется |
| 2 | Арендодатель: Поменялась ли классификация договора если бы изменения условий были бы известны на дату начала договора? | 5 | Нет | Переход к пункту 6 |
| 3 | Изменения существенные или несущественные? | 6 | ? | |

Выполнение шага 3: проверка на «существенность» и «несущественность»

Качественная оценка. Изменения договора не была расценена как качественно-существенное изменение (см «Выписка из учетной политики арендатора/арендодателя»).

Количественная оценка. Арендатор и арендодатель выполняют количественную оценку существенности изменения договора, базирясь на критериях, отмеченных в учетной политике (См. «Выписка из учетной политики арендатора/арендодателя»). Стороны договора рассчитывают на дату изменений приведенную стоимость предмета аренды на основании ставки рассчитанной до проведенных изменений (IRR = 13,94%) и будущих денежных поступлений, согласно измененным условиям (см. таблицы 4.3.).

Приведенная стоимость сравнивается с остатком обязательств/остатком чистых инвестиций на дату изменений (см. таблицу 4.2.).

Выполняются следующие расчетные и сравнительные действия:

- (1) Остаток обязательств/остаток чистых инвестиций в аренду (ЧИА) на 11.09.2020 = **73875 руб.** (см. Таблицу 4.2.)
- (2) На базе нового графика платежей и ставки, рассчитанной до даты изменений, определяется приведенная стоимость на 11.09.2020 = **84 757 руб.**
- (3) Разница между остатком обязательств/остатком чистых инвестиции на дату изменений (1) и приведенной стоимостью по данным нового графика (2) составляет **10 882 руб.** (78875 руб. – 84 757 руб.)
- (4) Определяется изменение размера новой приведенной стоимости в процентном выражении по отношению к значению остатка обязательства/остатка инвестиций (ЧИА) на дату изменений:
 $11\ 882\ \text{руб.} / 73\ 875\ \text{руб.} * 100\% = \mathbf{14,7\%}$
- (5) Производится сравнение процентного отклонения изменений остатка обязательства/остатка инвестиций (ЧИА) с критериальным значением, принятым в учетной политике организации $14,7\% > 10\%$ (критерий существенности)

Вывод: Изменения классифицируются (признается) как «существенные», так как разница между приведенной стоимостью по данным изменений и остатком обязательств/остатком инвестиций (ЧИА) на дату изменений составляет **14,7 %**, это больше принятого в организации порогового значения (10%) «существенности» изменений.

Таблица результатов проведения квалификации Результаты шага 4

Таблица 4.4б

| № шага | Вопрос | Пункт Рекомендаций | Ответ | Вывод |
|--------|--|--------------------|--------------------------|---|
| 4 | Изменения «существенные» или «несущественные»? | 6б | Изменения «существенные» | Производится корректировка Обязательств/Инвестиций (ЧИА) на дату изменений (см. таблицу 4.6, таблицу 4.7) |

В данном примере справедливой стоимостью считается рыночная стоимость (*) аналогичного актива:

- Справедливая стоимость = 82 000 руб.

(*) В случае если определение справедливой стоимости затруднено, допустимо определять справедливую стоимость нового актива равной остатку инвестиции на дату изменений.

Далее арендатор/арендодатель рассчитывает «новую» ставку доходности по договору на основании «нового» актива и будущих денежных поступлений. (см. Таблица №4.5)

- «Новый» актив = 82 000 руб.
- Новая ставка доходности (IRR) = 20,15%

В соответствие с изменениями условий договора арендатор и арендодатель признают доход по новому графику (см. Таблица №4.6 и Таблицу №4.7).

Расчетный (плановый) график движения средств по модифицированному договору на 11.09.2020 г.

Таблица №4.5

| № платежа | Дата | Сумма с НДС | НДС | Сумма без НДС | Остаток обязательств/инвестиций (ЧИА) | Сумма %, к начислению | Изменения |
|---|----------|----------------|---------------|----------------|---------------------------------------|-----------------------|--------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 9 | 10 |
| ИТОГО с авансом: | | 211 200 | 35 200 | 176 000 | | 17 875 | 8 125 |
| Аванс | 15.01.20 | 42 000 | 7 000 | 35 000 | | | |
| Передача | 20.01.20 | - | - | - | 115 000 | | |
| 1 | 11.02.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 108 908 | 908 | |
| | 29.02.20 | - | - | - | 109 612 | 703 | |
| 2 | 11.03.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 103 044 | 432 | |
| | 31.03.20 | - | - | - | 103 784 | 740 | |
| 3 | 11.04.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 97 193 | 409 | |
| | 30.04.20 | - | - | - | 97 855 | 663 | |
| 4 | 11.05.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 91 241 | 386 | |
| | 31.05.20 | - | - | - | 91 896 | 655 | |
| 5 | 11.06.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 85 258 | 362 | |
| | 30.06.20 | - | - | - | 85 840 | 581 | |
| 6 | 11.07.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 79 178 | 338 | |
| | 31.07.20 | - | - | - | 79 746 | 568 | |
| 7 | 11.08.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 73 061 | 314 | |
| | 31.08.20 | - | - | - | 73 585 | 524 | |
| Начисление | 11.09.20 | - | - | - | 73 875 | 290 | |
| Справедливая стоимость = 82 000 руб. Остаток инвестиции = 73 875 руб. Сумма модификации = 82 000 - 73 875 = 8 125 руб. Новая ставка (IRR) = 20,15% | | | | | | | 8 125 |
| ЧИ «нового» актива | 11.09.20 | | | | 82 000 | | |
| Оплата | 11.09.20 | 8 400 | 1 400 | 7 000 | 75 000 | - | |
| | 30.09.20 | - | - | - | 75 720 | 720 | |
| 9 | 11.10.20 | - | - | - | 76 140 | 420 | |
| | 31.10.20 | - | - | - | 76 910 | 770 | |
| 10 | 11.11.20 | - | - | - | 77 337 | 427 | |
| | 30.11.20 | - | - | - | 78 080 | 743 | |
| 11 | 11.12.20 | - | - | - | 78 513 | 433 | |
| | 31.12.20 | - | - | - | 79 307 | 794 | |
| 12 | 11.01.21 | - | - | - | 79 747 | 440 | |
| | 31.01.21 | - | - | - | 80 553 | 806 | |
| 13 | 11.02.21 | 12 000 | 2 000 | 10 000 | 71 000 | 447 | |
| | 28.02.21 | - | - | - | 71 610 | 610 | |
| 14 | 11.03.21 | 12 000 | 2 000 | 10 000 | 62 007 | 397 | |
| | 31.03.21 | - | - | - | 62 634 | 627 | |
| 15 | 11.04.21 | 12 000 | 2 000 | 10 000 | 52 982 | 348 | |
| | 30.04.21 | - | - | - | 53 491 | 509 | |
| 16 | 11.05.21 | 12 000 | 2 000 | 10 000 | 43 788 | 297 | |
| | 31.05.21 | - | - | - | 44 230 | 443 | |
| 17 | 11.06.21 | 12 000 | 2 000 | 10 000 | 34 476 | 245 | |
| | 30.06.21 | - | - | - | 34 807 | 331 | |
| 18 | 11.07.21 | 42 000 | 7 000 | 35 000 | 0 | 193 | |

4.3. Бухгалтерский учет у арендодателя

Пример проводок отражения результатов изменений у арендодателя

Таблица №4.6.

| Содержание операций | БУ | | |
|-------------------------------|-------------|-----|------------|
| | Д-т | К-т | Сумма |
| Операция на 11.09.2020 | | | |
| Изменения договора | 76 (ЧИА) | 90 | 8 125 руб. |

4.4. Бухгалтерский учет у арендатора

Пример проводок отражения результатов изменений у арендатора

Таблица №4.7.

| Содержание операций | БУ | | |
|-------------------------------|----------|----------|------------|
| | Д-т | К-т | Сумма |
| Операция на 11.09.2020 | | | |
| Изменения договора | 01Аренда | 76Обязат | 8 125 руб. |